



Centro Universitário de Brasília – UniCEUB

Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas – FATECS

Curso: Ciências Contábeis

DANIEL CARMO DA SILVA

RA: 21476051

**CONTABILIDADE NA ERA DIGITAL: UM ESTUDO SOBRE O
RECONHECIMENTO CONTÁBIL DAS TRANSAÇÕES REALIZADAS COM
BITCOINS NO BRASIL**

Brasília

2017

DANIEL CARMO DA SILVA

**CONTABILIDADE NA ERA DIGITAL: UM ESTUDO SOBRE O
RECONHECIMENTO CONTÁBIL DAS TRANSAÇÕES REALIZADAS COM
BITCOINS NO BRASIL**

Brasília

2017

DANIEL CARMO DA SILVA

Trabalho de conclusão de curso (TCC)
apresentado como um dos requisitos para a
conclusão do curso de Ciências Contábeis do
Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. Me. Flávio Alves Carlos

Brasília

2017

DANIEL CARMO DA SILVA

Trabalho de conclusão de curso (TCC)
apresentado como um dos requisitos para a
conclusão do curso de Ciências Contábeis do
Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. Me. Flávio Alves Carlos

Banca examinadora:

Prof. Me. Flávio Alves Carlos

Prof. Giovani Rossetti Segadilha

Prof. Inácio Alves Torres

Brasília

2017

Resumo

O objetivo deste estudo é realizar um estudo de como devem ser reconhecidos os Bitcoins sob a ótica contábil. O presente trabalho se caracteriza como uma pesquisa exploratória descritiva, realizada por meio de um estudo bibliográfico. Os procedimentos metodológicos utilizados foram pesquisas em livros, artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais, e notícias publicadas em meios eletrônicos, aprofundando o conceito de Bitcoin, assim como ela é criada, utilizada e seu funcionamento. Os principais resultados encontrados foram que existe a possibilidade classificar os Bitcoins como ativo, podendo ser circulante e não-circulante. Neste sentido, as transações podem ser classificadas no plano de contas no que se refere ao tratamento contábil como caixa e equivalente de caixa, investimentos, estoques e intangível. Concluiu-se necessária a regulamentação para o registro destes ativos, sendo que a principal dificuldade encontrada relaciona-se com a referência para cotação em Reais e a comparabilidade das informações. Neste sentido, como solução inicial apontou-se a utilização da cotação das *exchanges* em que as entidades contábeis possuem carteiras, existindo, entretanto, problemas associados a esta decisão que merecem ser aprofundados em próximos estudos.

Palavras-chave: Bitcoin. Teoria contábil. Mensuração. Ativos.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade como ciência social deve-se atentar às ações humanas que interferem no patrimônio e suas mutações. Essas ações estão sendo cada vez mais afetadas pelas novas tecnologias de informação e de comunicação, as quais a contabilidade deve acompanhar de perto essa evolução. Esse acompanhamento requer muitas vezes sugestões de elaboração de novos modelos contábeis ou adaptações das práticas atuais.

Nesse contexto, surgem-se novos desafios de mensurar de maneira confiável o patrimônio e suas variações, e assim fornecer uma informação útil aos usuários para tomada de decisão. Para que atenda a demanda dos usuários, a informação deve ser fidedigna e relevante, e ter como características qualitativas de melhoria (comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade) conforme é tratado no CPC 00.

O avanço tecnológico abrange diversas áreas e situações. Exemplo disso foi a evolução do telefone, desde o seu descobrimento até os celulares *smartphones*, e a internet. Ambos revolucionaram os meios de comunicações existentes. Nesse contexto, as moedas e formas de pagamento também se modificaram com o passar do tempo.

Prova dessa evolução, são as atividades oriundas do comércio, antes mesmo do surgimento das moedas, as transações ocorriam através do escambo, onde as negociações comerciais eram realizadas na base de permutas. A evolução, com o passar do tempo, é notória, principalmente em relação ao surgimento de alternativas de meios de pagamento, que, em grande maioria, buscam facilitar as negociações, destacando-se o próprio surgimento da moeda, do cheque, do cartão de crédito e das moedas virtuais (criptomoedas).

Segundo a revista Exame (2016), o Bitcoin, é a criptomoeda mais utilizada no momento. De acordo com o *site* BitValor (2017), apenas nos oito primeiros meses de 2017, o volume mundial de Bitcoin acumulado ultrapassou os R\$ 1,6 bilhões e é projetado um potencial volume anual entre R\$ 2,5 bilhões e R\$ 3 bilhões. No Brasil, o volume acumulado de transações em *exchanges* nacionais de 2011 até agosto de 2017, ultrapassou R\$ 2 bilhões.

Ainda de acordo com a revista Exame (2016), outra informação relevante é referente a quantidade de empresas que negociam Bitcoins. O funcionamento decorre de uma espécie de mercado de bolsas da moeda digital e essas empresas são conhecidas como as *Bitcoin's*

exchanges. Elas funcionam como corretoras, quando o assunto é volume de transações, se destacam: a Fox Bit, Mercado Bitcoin, Negocie Coins e BitcoinToYou.

Conforme POPPER (2017), o volume de transações e sua volatilidade em relação ao seu valor desperta atenção de grandes entidades e de seus clientes, como por exemplo as empresas de TI, Microsoft e a Dell que utilizam a moeda Bitcoin como forma de recebimento. Ainda de acordo com o The New York Times (2017), em 14/08/2017, o valor de um Bitcoin, em chegou a ser de \$ 4,290. Esse número elevou o valor total de Bitcoins existentes para US\$ 70 bilhões.

Diante dos fatos, a contabilidade deve lidar e buscar alternativas em relação a essas movimentações e consequentemente com as variações que cercam os patrimônios envolvidos. O *International Accounting Standards Board – IASB*, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade, órgão responsável por publicar e atualizar as normas internacionais de contabilidade, ainda não emitiu norma de como deverá ser feita a abordagem contábil ao bitcoin, Venter (2016). Com a falta de orientações aos profissionais, é necessário identificar quais os padrões contábeis existentes que melhor se encaixam para o tratamento das moedas virtuais.

Diante da situação apresentada, as transações envolvendo Bitcoin podem ser encaradas como forma de recebimento e pagamento, evidenciando o modelo de uma moeda digital descentralizada, ou seja, sem vínculo com um governo central regulador. Neste cenário, tendo em vista o papel da contabilidade, surge a pergunta objeto deste estudo: **Como deverão ser reconhecidos os Bitcoins sob a ótica contábil?**

Para responder à questão apresentada, o presente estudo tem como objetivo geral identificar como deverão ser reconhecidos os Bitcoins sob a ótica da teoria da contabilidade, tendo os seguintes objetivos específicos: compreender os conceitos da moeda digital Bitcoin, assim como ela é criada, utilizada e seu funcionamento; analisar a possibilidade de classificação no plano de contas no que se refere ao tratamento contábil como caixa e equivalente de caixa, investimentos, estoques e intangível.

É relevante estudar o tema apresentado, tendo em vista que já existem órgãos de alguns países como Brasil, Estados Unidos, Suécia, China e Austrália, que já se pronunciaram de alguma maneira em relação ao Bitcoin.

Diante do crescimento identificado nos últimos anos, sobre a utilização e a movimentação das moedas virtuais, este estudo contribuirá com a discussão, especialmente em língua portuguesa, uma vez que a maior parte da produção ainda é em língua inglesa.

Neste sentido, mesmo não pretendendo esgotar o assunto, este estudo, tendo em vista que as discussões envolvendo Bitcoin e contabilidade está em nível inicial, se presta a fornecer elementos para uma possível regulamentação no Brasil sobre assunto, uma vez que órgãos como a Comissão de Valores Imobiliário (CVM), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) ainda não se manifestaram especificamente em relação ao tratamento a ser dado aos Bitcoins.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Bitcoin

Em 2008, um programador anônimo que utiliza o pseudônimo denominado Satoshi Nakamoto, desenvolveu a criptomoeda conhecida atualmente como Bitcoin. “ O objetivo é realizar trocas comerciais por meio de uma moeda que evite a interferência de terceiros como sistemas de pagamentos eletrônicos, bancos comerciais e até mesmo o Estado que controla e regula os meios de trocas financeiras”. (NAKAMOTO, 2008, p. 1).

A tecnologia do Bitcoin é realizada por intermédio da criptografia e banco de dados distribuídos espalhados pelos pontos da rede P2P para registrar as transações e utilizar de funções básicas de segurança, como certificar que os Bitcoins só podem ser gastos pelo dono e evitar gastos duplicados. Ramos (2017, p. 514) define Bitcoin como:

“Uma moeda digital *peer-to-peer* (par a par ou, simplesmente, de ponto a ponto), de código aberto, que não depende de uma autoridade central. Entre muitas outras coisas, o que faz o *Bitcoin* ser único é o fato de ele ser o primeiro sistema de pagamentos global totalmente descentralizado. “

Segundo Ulrich (2014), Bitcoin funciona com uma rede de pagamentos onde a relação é feita diretamente de pessoa para pessoa ou de ponto-a-ponto (*peer-to-peer*) da rede onde não há necessidade de confirmação de instituição financeira, e é moeda que opera essencialmente como o dinheiro virtual. O Bitcoin não depende de nenhum tipo de autoridade regulamentadora, esse fato é o principal atrativo do bitcoin por fazer do mesmo o primeiro sistema de pagamento global totalmente descentralizado.

Por ser uma criptomoeda o Bitcoin utiliza-se de criptografia de chave pública e privada para registrar todas as transações efetuadas pelo usuário, todas as transações que ocorrem na economia bitcoin ficam registradas em um grande banco de dados da rede chamado *blockchain* (ULRICH 2014).

De acordo com Purchio (2017), as moedas virtuais permitem transações financeiras instantâneas e, até agora, imunes a fraudes. Como cada moeda pode ser rastreada desde sua criação e com todas as transações posteriores, é impossível existir um Bitcoin falso. No limite, isso permite transações virtuais praticamente sem custo. É possível, por exemplo, que um africano que trabalhe em uma cidade europeia pague as compras da família na aldeia natal, por uma fração do custo da remessa tradicional de dinheiro.

O Governo Federal dos Estados Unidos se pronunciou em comunicado emitido pelo *Internal Revenue Service - IRS* (2014), órgão que desempenha função equivalente a Receita Federal do Brasil que a moeda virtual é uma representação digital de valor que funciona como ferramenta de permuta, em alguns ambientes, principalmente na internet é bastante utilizada.

O IRS reconhece que a venda ou troca de moeda virtual que possa ser convertida, ou a utilização de moeda virtual conversível para pagamentos de bens ou serviços em uma transação de economia do mundo real pode gerar a obrigação fiscal, e assim admite-se que pode existir outras situações relativas ao Bitcoin e demais moedas virtuais, principalmente no aspecto fiscal da moeda virtual, que ainda não foi abordada.

2.1.1 Aquisição

Existem quatro formas de adquirir Bitcoin, podendo ser de maneira integral ou de forma fracionada. As quatro alternativas para conseguir Bitcoin são: criando (mineração); comprando Bitcoin; realizando transações comerciais recebendo em Bitcoins; ou enviando/recebendo através de doação.

Em todas as maneiras é necessário ter uma carteira. As carteiras são usadas para armazenar as moedas virtuais e são utilizadas pelos seus proprietários para que eles possam utiliza-las em transações de compras e recebimentos pela rede *blockchain*. Tecnicamente você não precisa armazenar Bitcoins em qualquer lugar, o que você armazena são chaves digitais criptografadas utilizadas para acessar os endereços de Bitcoins públicos e assinar as transações e essas informações são armazenadas numa carteira de Bitcoin.

2.1.1.1 Mineração

O trabalho de mineração se assemelha ao trabalho árduo em uma mineradora de ouro. No entanto, ao invés de serem utilizadas ferramentas manuais, são utilizados códigos e cálculos matemáticos. De acordo com o site Bitcoin.org (2017) a mineração de Bitcoin pode ser definida como:

A mineração é um sistema que funciona através de consenso serve para confirmar as transações e inclui-las no *blockchain*. Protege a neutralidade da rede, e permite que diferentes computadores estejam harmonicamente sincronizados com o sistema. Para serem confirmadas, as transações devem ser incluídas em um bloco e verificadas pela rede através de regras criptográficas. Essas regras previnem que blocos antigos sejam modificados, o que provocaria a invalidação dos blocos posteriores. A mineração também cria um jogo equivalente à loteria, que dificulta a criação de novos blocos pelas mesmas pessoas. Isto evita que pessoas possam decidir o que incluir no *blockchain* ou assim conseguir reverter suas próprias transações.

Segundo Ramos (2017, p. 515), a mineração é fundamental para prevenir o gasto duplicado. O processo se dá por meio do uso inteligente da criptografia de chave pública nas transações.

“A prevenção de transações duplicadas e fraudes é realizada pela verificação da rede, por meio de um uso inteligente da criptografia de chave pública. Tal mecanismo exige que a cada usuário sejam atribuídas duas “chaves”, uma privada, que é mantida em segredo, uma espécie de senha, e outra pública, que pode ser compartilhada com todos. Com isso uma transferência de propriedade dos *Bitcoins* – é registrada, carimbada com data e hora e exposta em um “bloco” do *blockchain* (o grande banco de dados, ou livro-razão da rede *Bitcoin*). A criptografia de chave pública garante que todos os computadores na rede tenham um registro constantemente atualizado e verificado de todas as transações dentro da rede *Bitcoin*.”

A mineração dificulta a possibilidade de que uma mesma pessoa da rede crie novos blocos. Essa medida evita que os usuários possam decidir o que incluir no *blockchain* ou mudar partes da cadeia de dados o que poderia acarretar na possibilidade de reverter suas próprias transações.

2.1.1.2 Compra

Existe a possibilidade de se adquirir Bitcoin através das compras em corretoras (*exchange*) que negociam Bitcoin. As *exchanges* servem como intermediadoras entre compradores e vendedores de moedas digitais.

Para adquirir Bitcoin através de uma corretora é necessário realizar o cadastro no site da *exchange* escolhida. Os dados necessários são os básicos de formulários de internet, como

e-mail, data de nascimento, comprovante de identidade e comprovante de endereço, sendo possível realizar o cadastro de pessoas físicas e pessoas jurídicas, Mercado Bitcoin, (2017).

Cada empresa tem a sua cotação de acordo com a demanda por moeda em seus respectivos sites, assim como tem valores individuais de comissões por transações efetuadas. A revista Exame (2017), destaca o volume de Bitcoins, negociados no primeiro semestre de 2016, onde o movimento nas bolsas de negociações da moeda digital superou os R\$ 160 milhões.

O site BitValor (2017), especializado em Bitcoin, lista e acompanha as principais *exchanges* brasileiras. O quadro 1 relaciona as principais *exchanges* que realizam transações no Brasil. Nota-se a concentração das sedes no Sudeste, especialmente em São Paulo.

Quadro 1- Principais *exchanges* que realizam transações no Brasil

Siglas	Exchange	Site	Endereço
B2U	BitcoinToYou	www.bitcointoyou.com	Av. Angélica, 1996 - Consolação, São Paulo - SP, 01228-200.
BSQ	Arena Bitcoin	http://www.arenabitcoin.com.br/	R Castro Alves 654, 654, Sala 91 Bloco Topázio, Aclimação, São Paulo, SP, CEP 01532- 901.
FLW	flowBTC	www.flowbtc.com.br	Av. Das Américas 6700, Bloco: 2 – Sala 203. Barra da Tijuca Rio de Janeiro - RJ, 22.793- 080.
FOX	FoxBit	www.foxbit.com.br	Av. Engenheiro Luís Carlos Berrini, 105 - Brooklin Paulista, São Paulo - SP, 04571-010
LOC	LocalBitcoins	www.localbitcoins.com	-

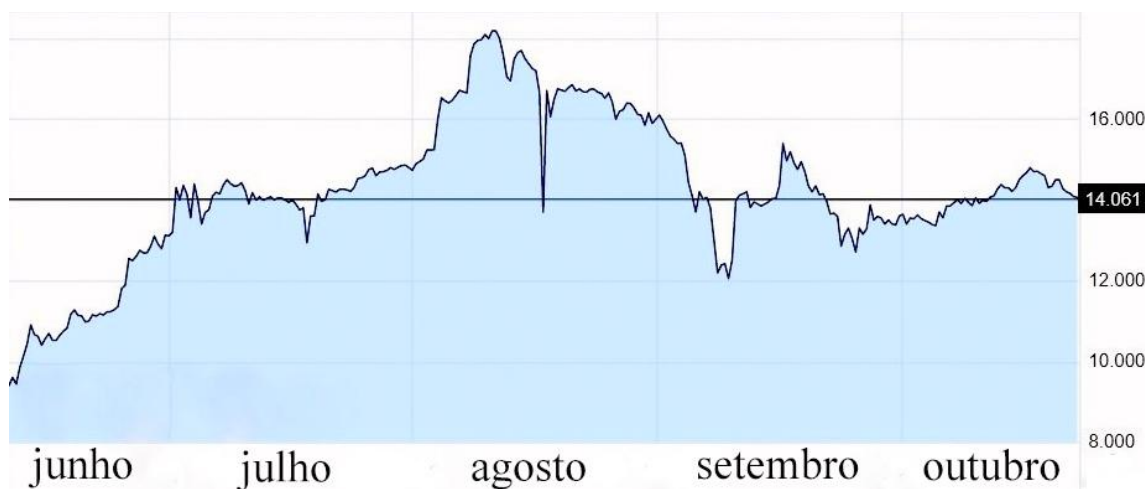
MBT	Mercado Bitcoin	www.mercadobitcoin.com.br	R. Olimpíadas, 205 - Conj. 41 - Vila Olímpia, São Paulo - SP, 04551-000
NEG	Negocie Coins	www.negociecoins.com.br	Alameda Dr. Carlos de Carvalho, 417 - Curitiba – PR, 80410-180

Fonte: Bit Valor (2017), adaptado.

Outro fator de destaque é a questão da alta volatilidade da moeda. Seu preço de mercado é sensível e ainda apresenta grandes variações de preços em curto período, algo que normalmente não ocorre com as moedas tradicionais. Não foi identificado um estudo científico que avalie o comportamento da alta volatilidade do sistema.

Para melhor demonstrar a grande oscilação de preços em um período curto de tempo, o gráfico 1, apresenta os dados históricos comparativos de Bitcoin em relação ao real no período de junho/2017 a outubro/2017.

Gráfico 1 - Dados históricos comparativos de Bitcoin e real no período de 01/junho/2017 a 10/outubro/2017.



Fonte: Investing (2017)

Ainda de acordo com o site BitValor, apenas nos oito primeiros meses de 2017, o volume acumulado ultrapassa R\$ 1,6 bilhão e projeta-se um potencial volume anual entre R\$ 2,5 bilhões e R\$ 3 bilhões. O volume acumulado de transações em *exchanges* brasileiras desde 2011 até agosto de 2017 ultrapassou R\$ 2 bilhões.

2.1.1.3 Doação

A doação se dá pela transferência direta de uma carteira para outra, podendo ou não ser relacionada a uma corretora. Entidades como a Cruz Vermelha, Greepeace e Wikipédia são algumas que recebem doações, nos casos delas a doação é feita através do site Bitpay, Infomoney(2017). Bitpay é um site especializado em soluções para pagamento, e tem sido utilizado como meio dessas transações de doação.

Santos (2017), em estudo recente, apresenta alguns aspectos em relação as possibilidades de aquisição de Bitcoin por meio de doação entre usuários. O estudo apresenta o possível tratamento tributário nas transações não onerosas com bitcoins no Brasil. O estudo concluiu que transações desse tipo transferência de Bitcoins de forma gratuita entre as partes tem por fato gerador a mudança de propriedade deste bem, o que acarreta na incidência do imposto sobre a transação, logo após a doação da moeda de uma parte à outra.

2.1.1.4 Transações comerciais

Muitas relações comerciais são efetuadas por transações onde o Bitcoin é o meio de pagamento, são os casos das empresas de tecnologia Microsoft e a Dell, BBC (2014). Atualmente várias empresas utilizam Bitcoin como forma de recebimento. No quadro 2, Mendes (2017) lista algumas empresas que utilizam Bitcoin como forma de recebimento.

Quadro 2 – Organizações que utilizam transações Bitcoin.

NÍVEL MUNDIAL			
URL	Nome	Localização	Atividade
http://www.dell.com	DELL	MUNDIAL	Tecnologia
http://www.microsoft.com	MICROSOFT	MUNDIAL	Tecnologia
NÍVEL NACIONAL (BRASIL)			
URL	Nome	Localização	
http://www.markbox.com.br	MARKBOX	BLUMENAU	Comunicação
http://microum.com.br	MICROUM	CURITIBA	Tecnologia
http://www.ultrafitness.com.br	ULTRAFITNESS	SÃO PAULO	Nutrição esportiva
DISTRITO FEDERAL			
URL	Nome	Localização	
https://localBitcoins.com	Bitcoin POS	Rua Ipê Amarelo – Aguas Claras	Assessoria

http://www.hostcoin.com.br	HOSTCOIN	Rua 05 Sul Lote 05 05 – Aguas Claras	Assessoria
http://www.unepxmildf.com.br	UNEPXMIL 48HS RASTREADORES	SOF SUL QUADRA 13 CONJUNTO B – BRASÍLIA	Tecnologia
NÃO POSSUI	BITCOIN ATM SAI	SAI SUL, ÁREA DE SERVIÇO PÚBLICO – GUARÁ	Assessoria
http://www.abaxcontabilidade.com.br	BAX CONTABILIDADE	SRTVS – Brasília	Contabilidade
https://www.mercadoviagens.com	BLOCO B	CLN 402 – BRASÍLIA	Turismo
http://fixedesign.com.br	FIXE DESIGN	LN 116 BLOCO E SALA 60 SUBSOLO – BRASÍLIA	Comunicação

Fonte: Mendes (2017) adaptado.

São vários os sites e estabelecimentos físicos que aceitam o sistema para compras e pagamentos de serviços. Essa adesão de estabelecimentos e aceitação dos clientes vai ao encontro da proposta inicial de Nakamoto quando criou o Bitcoin que era de fato, realizar essas transações comerciais por meio de uma moeda que evite a interferência de um Estado, que normalmente controla e regula os meios de trocas financeiras, Nakamoto (2008).

2.2 Contabilidade

De acordo com Roncalio (2010, p. 14), a Contabilidade é definida como “Ciência Social que estuda, analisa, registra e demonstra o patrimônio das entidades para prestar informações aos usuários internos e externos”. A nível histórico da contabilidade, é notória a relação entre a evolução da contabilidade e a evolução das atividades sociais, comerciais e econômicas. Como trata Iudícibus (2004, p. 35):

Em termos do entendimento da evolução histórica da disciplina, é importante reconhecer que raramente o “estado da arte” se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional e social das sociedades analisadas, em cada época. O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e

de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações.

De acordo com Sá (1990), a Contabilidade mede o patrimônio, ou seja, o conjunto dos bens, direitos e obrigações, com o fim de oferecer informações sobre a composição e suas variações, bem como o resultado decorrente das atividades normalmente mercantis. Diante disso, as demonstrações contábeis têm como objetivo principal evidenciar a situação econômica da organização, proporcionando credibilidade e transparência aos seus gestores e também aos seus futuros investidores.

Neste sentido afirma Marion (2009), “A Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”. Marion (2009, p. 28) ainda reitera quanto às transações:

Todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa. Esses interessados, através de relatórios contábeis, recordam os fatos acontecidos, analisam os resultados obtidos, as causas que levaram aqueles resultados e tomam decisões em relação ao futuro.

As normas internacionais de contabilidade *International Accounting Standard (IAS)*, hoje conhecidas como *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, são um conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacionais publicados e revisados pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade.

O IASB tem como objetivo de formular e publicar, de forma totalmente independente, um modelo único de normas contábeis internacionais de alta qualidade que possam ser aceitas mundialmente e que demonstrem transparência e comparabilidade na elaboração de demonstrações contábeis, atendendo às expectativas crescentes dos usuários da informação financeira ou quaisquer outros usuários.

CPC 00, Pronunciamento Conceitual Básico, que trata da Estrutura Conceitual Para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, informa que as demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas.

Os usuários da informação normalmente são, investidores, bancos, sócios da entidade, funcionários, clientes, fornecedores, Governo, órgãos reguladores ou autoridades tributárias. As autoridades, em algum momento podem estabelecer, de maneira pontual, obrigações para atender os seus próprios interesses. Essas exigências, no entanto, não podem influenciar as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com o CPC 00.

As demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve a Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários. Nesse sentido, entidades contábeis que transacionam de alguma forma com Bitcoin, deveriam realizar os registros em sua contabilidade e realizar a evidenciação dos mesmos.

Na busca pela referência conceitual de como a Contabilidade registra e evidencia, faz-se importante conceituar o Ativo e seus subgrupos. O conjunto dos bens e direitos constituem o ATIVO e as obrigações o PASSIVO, cujo conteúdo econômico é dado pelo valor que constitui o atributo comum que lhe dá homogeneidade (SILVA, 2009).

2.2.1 Ativo

Iudicibus (2010) define ativo como o conjunto de bens e direitos controlados pela empresa. Sendo os itens positivos do patrimônio; que proporcionam ganho para a empresa e trazem benefícios. Outro fator importante a ressaltar é em relação a incorporação do benefício econômico futuro do ativo e o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.

Tal potencial pode ser benéfico para a entidade, quando o recurso fizer parte das atividades operacionais da empresa. Podendo ser convertido em caixa ou equivalentes de caixa ou pode ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa. Iudicibus et. al. (2010, p. 40), define ativo como um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para entidade.

De acordo com o Governo da Austrália, através de pronunciamento da ATO (*Australian Taxation Office*) órgão que exerce função semelhante a Receita Federal do Brasil, as transações com Bitcoins são semelhantes a um acordo de troca, com consequências fiscais.

Sob o aspecto contábil, a opinião da ATO é que o Bitcoin não é dinheiro nem moeda estrangeira e o fornecimento de Bitcoin não é um fornecimento financeiro para fins de imposto sobre bens e serviços. O Bitcoin é, no entanto, um **ativo** para fins de imposto sobre ganhos de capital. Para isso é necessário o registro: da data de transação, do montante em dólares australianos e da identificação de ambas as partes da transação.

Alguns autores internacionais, como Kun (2014) e Lane (2015), já realizaram estudos que abordam em relação ao tratamento contábil que possa ser cedido aos Bitcoins. Órgãos governamentais também demonstram preocupação em relação a forma que o Bitcoin será inserido na contabilidade, um exemplo disso é o AASB, órgão do governo australiano o *Australian Accounting Standards Board* que registra a falta de orientação clara nas IFRs. De acordo com o AASB as moedas digitais podem ser contabilizadas como estoque ou intangível e a mensuração através do valor justo.

2.2.2 Ativo circulante

Ativo circulante, são os dinheiros e itens que se transformarão rapidamente em dinheiro, como as contas bancárias e aplicações financeiras de curto prazo. O ativo circulante é o grupo que gera dinheiro para a empresa pagar suas contas a curto prazo. Esse grupo é conhecido como capital de giro, pois seus itens estão em constante renovação (IUDICIBUS, 2010).

O CPC 00, comunica que o ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- 1) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- 2) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- 3) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- 4) é caixa ou equivalente de caixa, a não ser que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Contas como os estoques, caixa (numerário em espécie e cheques), saldo em bancos conta movimento e equivalentes de caixa como e as aplicações financeiras de liquidez imediata são classificadas como Ativo Circulante, (CFC, 2009). As contas de caixa e banco são propriamente os numerários disponíveis das entidades.

Sendo assim, é possível afirmar que ativo circulante compreende as disponibilidades, os bens e direitos e os valores realizáveis que possam ser liquidados de maneira imediata ou que possam ser realizados até o encerramento dos exercícios seguintes.

Já em relação as aplicações financeiras de liquidez imediata são definidas por Szuster e Cardoso (2013) como “as aplicações financeiras prontamente disponíveis (por exemplo, dentro de 90 dias).

Outro aspecto que se apresenta é em relação aos Estoques, que o CPC 16, o define como ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios. Os estoques abrangem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda.

Venter (2016) rechaça o tratamento dos Bitcoins como instrumento financeiro e equivalentes de caixa. Os instrumentos financeiros pelo fato de não possuírem nenhum laço contratual que dê garantias para ambas as partes da transação e equivalentes de caixa, não se aplicariam às criptomoedas, como o Bitcoin, devido ao fato delas não serem emitidas por uma autoridade central. Venter vislumbra quatro possibilidades (disponibilidades, investimento, intangível e estoques) para classificação das criptomoedas, abordando em seus estudos, as características do Bitcoin e as possibilidades de seu uso.

Gross (2015) afirma que os Bitcoins não podem ser considerados como dinheiro e com isso não devem ser classificados em caixa, porém pode ser considerado como um equivalente de caixa pois pode ser considerado como um bem ou direito com alta liquidez.

2.2.3 Ativo não-circulante

De acordo com Ferreira (2009), os ativos não circulantes são bens de uso permanente ou direitos realizáveis no longo prazo. Marion (2006) inclui no ativo não circulante, os itens cujos valores são realizáveis após o término do exercício social posterior a publicação do

Balanco Patrimonial, e aqueles valores cujo prazo de realizaco seja considerado duvidoso ou incerto.

As contas classificadas no ativo não circulante englobam bens e direitos, nos quais os benefícios ou recebimentos são ocorrerão no exercício seguinte. Assaf Neto (2010) afirma que o ativo não circulante inclui itens de baixa liquidez e lenta transformao em dinheiro pelo fato desses ativos não serem destinados a venda o que acarreta em uma baixa liquidez.

O item 67 do CPC 26-R1 (2011), utiliza a expressão “não circulante”, para os ativos tangíveis, intangíveis e financeiros de longo prazo. O valor empregado no não circulante observa o custo dos bens utilizados pela organizao em suas atividades operacionais.

Ativo não-circulante: corresponde a todos os itens de ativo não classificados no ativo circulante. Ativo não-circulante  composto por: Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

São incluídos no grupo de ativo não-circulante todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade e a sua troca ou uso para liquidao de passivo ocorrerá a em prazo maior que doze meses após a data do balanço.

De acordo com o CPC 31, a entidade deverá classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transao de venda em vez do uso contínuo. A mensurao deve ser pelo valor justo menos as despesas de venda.

2.3.4 Investimento

Investimento  o gasto contabilizado como ativo em funo de sua vida útil ou pelo fato de que os benefícios que advirão do emprego de tais elementos patrimoniais somente se farão sentir em períodos futuros. Segundo o inciso III do parágrafo 179 da Lei n 6.404/76, investimentos são as participaes permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem  manuteno da atividade da companhia ou da empresa.

O Governo Federal dos Estados Unidos, por meio da agência do *Internal Revenue Service (IRS)* (2014), está ciente de que a "moeda virtual" pode ser usada para pagar bens ou serviços e utilizada como investimento. De acordo com o CPC 03, recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e/ou pela prestação de serviços são fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, transações de recebimento e/ou pagamento são operações que envolvem contas do grupo de disponibilidades do ativo circulante.

Zogbi (2016) afirma que os Bitcoins não são considerados moedas, mas devem ser declarados à Receita Federal na declaração anual de rendimentos. Os Bitcoins devem estar em "outros bens" na ficha Bens e direitos pelo fato de que podem ser equiparadas a um ativo financeiro.

Os Bitcoins devem ser declaradas pelo valor de aquisição mediante documentação hábil e idônea para fins de tributação (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017). A Receita Federal alerta que não há nenhuma norma que sirva de diretriz para conversão dos valores para fins tributários.

2.3.5 Intangível

Segundo o CPC 04, ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física, com exceção de alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de software), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme.

Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

O ativo só pode ser considerado intangível se for possível a entidade mensurar de forma confiável o custo do ativo e se for provável que os benefícios futuros dessas ativos serão gerados em favor da entidade. De acordo com a Lei 11.638/2007 os direitos classificados no intangível, devem ser avaliados pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização. Segundo o CPC 04, ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Lev (2001) define ativo intangível como um direito a benefícios futuros que não possui corpo físico ou financeiro (ações ou títulos de dívida). Para Venter (2016), o grupo dos ativos intangíveis é aquele que melhor abrange o que as novas criptomoedas podem ser.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Oliveira (2003), a metodologia é a demonstração do caminho a ser percorrido para alcançar o objetivo proposto pela pesquisa. Para atingir o objetivo será utilizada a pesquisa de caráter exploratório, que segundo Clemente (2007), é realizada sobre uma situação problema ou questão de pesquisa que geralmente são assuntos com escassos estudos realizados anteriormente a seu respeito. O objetivo desse tipo de estudo é a busca pela padronização de ideias ou hipóteses no que se refere ao assunto.

A caracterização da pesquisa em relação ao método adotado, quanto aos objetivos pretendidos, é o descritivo, pois na percepção de Silva (2004) a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população ou fenômeno. Envolvem o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados assumindo, em geral, a forma de levantamento. O presente estudo visa analisar os aspectos contábeis no que é relacionado ao fenômeno da criptomoeda moeda virtual chamada de Bitcoin.

Para atender ao objetivo da pesquisa será utilizada a pesquisa bibliográfica que segundo Triviños (1987) elucida que a observação e apreciação do material bibliográfico pesquisado revelará o limite que os demais pesquisadores chegaram com seus esforços, assim como quais os métodos e procedimentos foram utilizados, as dificuldades encontradas e o que ainda pode ser pesquisado.

Bauren (2006) explica que a pesquisa bibliográfica ao mesmo tempo, poderá avaliar as possibilidades de realização de um trabalho, a utilidade dos resultados que serão atingidos para a área de conhecimento que pretende pesquisar. Além disso, irá relacionar seu tema-problema com o de outros pesquisadores, o que ampliará sua visão sobre o objeto de estudo. Pesquisas desse tipo tem como base a análise de material já publicado. A pesquisa bibliográfica é utilizada para compor a fundamentação teórica a partir da avaliação atenta e sistemática de livros, periódicos, documentos, textos, mapas, fotos, manuscritos e, até mesmo, de material disponibilizado na internet.

Os instrumentos principais, utilizados para a realização da pesquisa foram buscas em livros, artigos científicos publicados em periódicos nacionais e internacionais, e materiais disponibilizados na internet como sites que constam informações e dados relacionados ao tema.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

Tendo em vista as principais características de ativo (CPC 00), consoante a legislação brasileira e as normas internacionais de contabilidade, pode-se afirmar que Bitcoin é um ativo desde que a sua mensuração possa ser realizada de maneira confiável e que seja provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade.

Admitindo-se como ativo foi realizada abaixo a indicação das principais classificações que transações com Bitcoin poderiam assumir, no que respeita a sua classificação contábil:

Quadro 3: Possíveis tratamentos contábeis dos Bitcoins

Hipótese/Situação	Classificação	Base Teórica-Legal	Reconhecimento	Mensuração
Venda de bens e serviços com recebimento em Bitcoins	Ativo circulante - Disponibilidades (Equivalente de Caixa)	CPC 03. Gross (2015).	No momento da realização da transação de venda, uma vez que se caracterizaria como uma venda à vista	Pelo valor em Reais da transação (Nota ou Documento Fiscal)
Investimento destinado para venda imediata (menor que 12 meses)	Ativo circulante - Aplicações	CPC 26. Venter (2016).	No momento da aquisição, reconhecendo o eventual resultado pela realização na venda	Pelo custo histórico da aquisição, convertido em Reais conforme extrato da exchange
Compra e venda de Bitcoins, atuando como entidade de revenda da moeda, sem ser <i>Exchange</i> oficial	Ativo circulante - Estoques	CPC 16	No momento da aquisição, mantendo pelo valor histórico até a realização	Valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, tomando como referência o valor da <i>exchange</i> que possui carteira
Investimento mantido para valorização, com intenção de venda em prazo maior que 12 meses	Ativo não circulante - Investimentos	CPC 03 Lei 6.404/76. Venter (2016).	No momento da aquisição, mantendo pelo valor histórico até a realização	Valor justo praticado, com reconhecimento de eventuais resultados apenas na realização no

Hipótese/Situação	Classificação	Base Teórica-Legal	Reconhecimento	Mensuração
				momento da venda
Mineração de Bitcoin, produzindo-se a moeda virtual, sem intenção de venda	Ativo não circulante - Intangível	CPC 26 Lei 11.638/2007. Venter (2016).	No momento da confirmação das transações no Blockchain, reconhecendo pela cotação da <i>exchange</i> que possui carteira	Valor do custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta (rateio de todos os custos envolvidos pelos bitcoins produzidos na mineração)

Fonte: próprio autor

Quanto aos valores que devem constar no saldo de cada conta contábil em reais, por hora, até que sobrevenha alguma legislação que pacifique o assunto, propõe-se optar por escolher a mesma cotação da *Exchange* que mantem suas negociações em Bitcoins. Este problema pode impactar diretamente na uniformização e na qualidade da informação quanto à sua comparabilidade, uma vez que uma mesma transação, com o mesmo valor em Bitcoins, pode ser registrada com valores em reais diferentes.

Por conseguinte, afetaria a característica essencial da informação contábil que seria a comparabilidade, implicando na necessidade de uma regulamentação oficial quanto ao parâmetro a ser utilizado pelas entidades contábeis.

Ao analisar o CPC 39, no qual trata de instrumentos financeiros e os define como “qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade”, pode-se concluir que Bitcoin não o é um contrato, e devido essa definição não pode se enquadrar como instrumento financeiro.

Porém, um caso a ser estudado com mais profundidade é a possível relação entre os Bitcoins e a definição de Instrumentos financeiros é o caso dos ICOs – *Inicial Coin Offer*, que são empresas em fase inicial dos negócios, que através de lançamentos aceitam “acionistas” por meio da entrega de moedas virtuais com o objetivo de aumentar o financiamento de novos projetos que se baseiam na tecnologia *blockchain*.

Outra situação significativa é a contabilidade das próprias *exchanges*, no qual pode-se considerar um caso à parte, e é sugerível outros estudos no qual tenham como foco direcionador as corretoras e a base teórica contábil. O grau de importância de estudos desse tema, pode ser justificado devido à grande quantidade de movimentações que as corretoras realizam e a peculiaridades como a eventual guarda de grande volume de Bitcoins, de propriedade de seus clientes, merecendo um tratamento contábil específico.

Assim como Venter (2016) ressalta, identifica-se a falta de definição, orientação e padronização quanto ao tratamento contábil-tributário a ser dado para as criptomoedas em geral. Não há nenhuma recomendação da IFRS em relação ao tratamento a ser dado para as moedas digitais. No Brasil este problema se replica.

São necessários estudos desse nível que objetivam a mensuração apropriada dos Bitcoins devido a necessidade de quantificar as criptomoedas e a potencialidade representativa dos Bitcoins para a empresa. Assim, como Iudicibus verificou, que o centro de todas as teorias para a mensuração dos ativos, identifica a vontade de que a avaliação represente a melhor quantificação possível dos potenciais de serviços que o ativo representa para a entidade. Os Bitcoins, como ativos, necessitam de tratamento contábil apropriado e sua determinada mensuração.

Mesmo não sendo emitido por governo soberano, o número de transações com Bitcoins continua aumentando. Essa situação evidencia a necessidade de regulamentação e orientação sobre o tratamento contábil das criptomoedas.

No Brasil, embora o uso das chamadas moedas virtuais ainda não se tenha mostrado capaz de oferecer riscos ao Sistema Financeiro Nacional, particularmente às transações de pagamentos de varejo (art. 6º, § 4º, da Lei nº 12.685/2013), o Banco Central do Brasil está acompanhando a evolução da utilização de tais instrumentos e as discussões nos foros internacionais sobre a matéria – em especial sobre sua natureza, propriedade e funcionamento, para fins de adoção de eventuais medidas no âmbito de sua competência legal, se for o caso.

5 CONCLUSÃO

O desenvolvimento da presente pesquisa possibilitou atingir o objetivo geral proposto do estudo, que tinha como função fundamental identificar como deverão ser reconhecidos os Bitcoin sob a ótica da teoria contábil.

Diante disso, o presente estudo, diante das situações apresentadas e, é entendido que os Bitcoins podem ser considerados ativos desde que possam ser mensurados de forma confiável e que seja provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade, atendendo assim a orientação determinada pelo CPC 00.

Diante das situações observadas, as possíveis classificações no plano de contas patrimoniais, diante de algumas possíveis situações hipotéticas, atentando as bases legais e teóricas atuais. Essa observação teve como decorrência a possibilidade de classificar os Bitcoins tanto no ativo circulante quanto no não circulante.

Durante a pesquisas, foram identificadas as possibilidades de registro nas contas de disponibilidades (equivalentes de caixa) e estoques no ativo circulante, e investimentos e intangíveis no ativo não-circulante. Um dos principais desafios a ser enfrentado é a cotação a ser utilizada para a mensuração das transações em reais, podendo afetar a comparabilidade das informações prestadas. Como sugestão de solução inicial, propõe-se a utilização da cotação na data das transações, na corretora que entidade contábil possui carteira.

A presente pesquisa é uma das mais diversas maneiras de observação para análise do fenômeno discutido, e não pretendeu esgotar o assunto, mas sim iniciar a discussão. Assim, recomenda-se para os próximos estudos a verificação da possível relação entre os Bitcoins e a definição de Instrumentos financeiros no caso dos ICOs – *Inicial Coin Offer*. Outra situação merece estudo específico é a contabilidade das próprias *exchanges*, devido à grande quantidade de movimentações que as corretoras realizam e a peculiaridades como a eventual guarda de grande volume de Bitcoins, de propriedade de seus clientes, possivelmente merecendo um tratamento contábil específico.

REFERÊNCIAS

AASB. http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_ASAF_DigitalCurrency.pdf

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AUSTRÁLIA. *Tax treatment of cryptocurrencies in Australia*. Disponível em: <<https://www.ato.gov.au/printfriendly.aspx?url=/general/gen/tax-treatment-of-cryptocurrencies-in-australia---specifically-bitcoin/>>. Acesso em 04 de junho de 2017.

BBC. *Microsoft to accept payments made in bitcoins*. Publicação de 11 de dezembro de 2014. Disponível em: <<http://www.bbc.com/news/technology-30377654>>. Acesso em: 13 set. 2017.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BITCOIN ORG. *Some Bitcoin words you might hear*. Disponível em: <https://bitcoin.org/en/vocabulary>. Acesso em: 30 set. 2017

BITVALOR. **Mercado brasileiro de bitcoin**: Relatório julho 2017. Disponível em: <https://bitvalor.com/files/Relatorio_Mercado_Brasileiro_Bitcoin_Julho2017.pdf>. Acesso em: 21 set. 2017.

BRASIL. BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Comunicado Bacen nº 25.306**, de 19 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=114009277>> Acesso em: 22 jul. 2017.

BRASIL. Lei das sociedades por Ações, **Lei n.º 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Lei n.º 11.638**, 28 de dezembro de 2007, altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm. Acesso em: 02 ago. 2017.

_____. **Lei n.º 12.685**, 09 de outubro de 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/12685.htm. Acesso em: 02 ago. 2017.

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Imposto sobre a renda da pessoa física**: Perguntas & respostas. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>> Acesso em: 25 out. 2017.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs/**. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 2009. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/manual_cont.pdf>. Acesso em 02 out. 2017.

CLEMENTE, Fabiane (2007). **Pesquisa qualitativa, exploratória e fenomenológica: Alguns conceitos básicos**. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/pesquisa-qualitativa-exploratoria-e-fenomenologica-alguns-conceitos-basicos/14316/>>. Acesso em 19 ago. 2017.

CPC. CÔMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00-R1 – Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf> Acesso em: 10 jul. 2017.

____ **03. Demonstração dos Fluxos de Caixa**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/183_CPC_03_R2_rev%2010.pdf> Acesso em: 10 jul. 2017.

____ **04. Ativo Intangível**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2008.pdf> Acesso em: 10 jul. 2017.

____ **16. Estoques**. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20\(2\).pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20(2).pdf)> Acesso em: 10 jul. 2017.

____ **26. Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf> Acesso em: 01 jul. 2017.

____ **31. Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada**: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/336_CPC_31_rev%2008.pdf> Acesso em: 02 jul. 2017.

____ **39. Instrumentos Financeiros: Apresentação**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/410_CPC_39_rev%2009.pdf> Acesso em: 10 jul. 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *IRS Virtual Currency Guidance : Virtual Currency Is Treated as Property for U.S. Federal Tax Purposes; General Rules for Property Transactions Apply*. Publicado em: 25 de março de 2014. Disponível em: <https://www.irs.gov/newsroom/irs-virtual-currency-guidance>> . Acesso em: 30 set. 2017.

FERREIRA, R. J. Contabilidade básica: finalmente você vai aprender Contabilidade. 7ª ed. Rio de Janeiro, Ferreira, 2009.

- GROSS, Andrew. *Accounting issues related to accepting bitcoins*. *Journal of the International Academy for Case Studies*, Volume 21, Número 3, 2015.
- INVESTING. **Visão geral bitcoin – Real brasileiro**. Disponível em: <<https://br.investing.com/currencies/btc-brl?cid=1031123>>. Acesso em: 10 out. 2017.
- IUDICIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária** / Sérgio de Iudícibus...(et. al.). São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, SÉRGIO DE. **Teoria da Contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- KUN, A.A., 2014. *Bitcoin: The Currency of the Future?* Accountancy SA. Disponível em: <<http://www.accountancysa.org.za/wordpress/wp-content/uploads/issues/2014/ASA-April-2014.pdf>>. Acesso em 07 Ago. 2017.
- LANE, Christine e MAGIDENKO, Gene. *The US Federal Taxation of Bitcoins and other Convertible Virtual Currencies*. Volume 32. Número 4. Abr. 2015. *The Computer & Internet Lawyer*. 2015.
- LEPRI, Janaina. **Bitcoin, a moeda virtual, se populariza no Brasil e tem valorização recorde**. GLOBO. Publicado em 27 de julho de 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-da-globo/noticia/2016/07/bitcoin-moeda-virtual-se-populariza-no-brasil-e-tem-valorizacao-recorde.html>>. Acesso em: 14 ago.2017.
- LEV, Baruch. *Intangibles: management, measurement, and reporting*. Washington: Brookings, 2001.
- MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 15ª ed. São Paulo, Atlas, 2009.
- MARION, J. C.; REIS, A. C. R. **Contabilidade avançada: para concursos públicos e cursos de graduação em ciências contábeis**. São Paulo, Saraiva, 2006.
- MENDES, Ana Carolina Camargo. **Moeda Eletrônica Bitcoin: Análise do Uso na Cidade de Brasília – DF**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Edição 03. Ano 02, Vol. 01. P. 37-73, junho de 2017.
- MERCADO BITCOIN. **Afinal o que é o Bitcoin?** Disponível em: <https://www.mercadobitcoin.com.br/#whatIsBitcoinSection>
- NAKAMOTO, Satoshi. *Bitcoin: Peer-to-Peer Electronic Cash System*. 2008. Disponível em:<<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>> . Acesso 6 jun. 2017.
- OLIVEIRA, Fernanda Machado Freitas de. **Contribuições da Metodologia de Projetos à Luz do Pensamento Complexo**. 2003. Dissertação (Mestrado em Educação Tecnológica) – Centro Federal Educação Tecnológica de Minas Gerais /CEFETMG, Belo Horizonte, 2003.
- POPPER, Nathaniel. *Bitcoin price surges after agreement on software update*. *The New York Times*. Publicação de 14 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/08/14/business/dealbook/bitcoin-price-virtual-currency.html>> Acesso em: 28 ago. 2017.

PURCHIO, Luisa. **Como usar a moeda digital Bitcoin**. Isto é. Publicação de 26 de fevereiro de 2017. Disponível em:
<https://istoe.com.br/349307_COMO+USAR+A+MOEDA+DIGITAL+BITCOIN/> . Acesso em 20 jul. 2017.

RAMOS, André Luiz Santana Cruz. **Direito Empresarial Esquematizado**. 7ª Ed. 2017.

REVISTA EXAME. **Moeda digital bitcoin supera o volume de negociação do ouro no Brasil**. Publicado em 19 de julho de 2016. Disponível em <<http://exame.abril.com.br/negocios/dino/moeda-digital-bitcoin-supera-o-volume-de-negociacao-do-ouro-no-brasil-dino890103572131/>>. Acesso em: 28 set. 2017.

RONCALIO, Michele Patricia. **Princípios e normas de contabilidade aplicadas ao setor público**. Florianópolis: CRCSC, 2010.

SÁ, A. M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SANTOS, Anna Carolina Rocha. **Tratamento contábil-tributário para transmissões não onerosas de bitcoins no Brasil**. 2017. 31 f. Trabalho de conclusão de curso (Bacharel), Ciências Contábeis, Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Brasília. 2017..

SILVA, Cassandra Ribeiro de O. **Metodologia e Organização de Pesquisa**. 2004. Disponível em:
<<http://joinville.ifsc.edu.br/~debora/PAC/Metodologia%20e%20Organiza%C3%A7%C3%A3o%20do%20Projeto%20de%20Pesquisa%20CEFET%20CE.pdf>> Acesso em: 15 set. 2017

SILVA, Lino Martins da. **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

SZUSTER et al - **Contabilidade geral**: introdução à Contabilidade Societária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

ULRICH, Fernando. **BITCOIN - A moeda na era digital**. Disponível em:
<http://mises.org.br/files/literature/MisesBrasil_BITCOIN_BROCHURA.pdf>. Acesso em: 20 de junho de 2017.

VENTER, Henry. **Digital Currency – A Case For Standard Setting Activity. A Perspective by the Australian Accounting Standards Board (AASB)**. Disponível em:
<<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/ASAF/2016/December/1612-ASAF-05-AASB-DigitalCurrency.pdf>> Acesso em: 21 set. 2017.

ZOGBI, Paula. **Bitcoins não são consideradas moedas, mas devem constar na declaração de IR**. INFOMONEY. Publicação de 17 de março de 2016. Disponível em:
<<http://www.infomoney.com.br/minhas-financas/impostos/noticia/4757581/bitcoins-nao-sao-consideradas-moedas-mas-devem-constar-declaracao>>. Acesso em: 19 set. 2017.